



JURISTISCHE FAKULTÄT



UNIVERSITÄT  
HEIDELBERG  
ZUKUNFT  
SEIT 1386

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

**„Die Bemessungsgrundlage des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG  
Eine Untersuchung zur systemgerechten Bemessung der  
Absetzung für Abnutzung bei einem nach der Verwendung zur  
Erzielung von Überschusseinkünften in ein Betriebsvermögen  
eingelegten Wirtschaftsgut“**

Dissertation vorgelegt von Christian Vandersmissen

Erstgutachter: Prof. Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof

Zweitgutachter: Prof. Dr. Hanno Kube

Institut für Finanz- und Steuerrecht

Gemäß § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG ist die Vornahme der weiteren Absetzungen für Abnutzung beschränkt, wenn das Wirtschaftsgut nach einer Verwendung zur Erzielung von Überschusseinkünften in ein Betriebsvermögen eingelegt worden ist. In diesem Fall richten sich die weiteren Absetzungsbeträge nicht nach dem Einlagewert des Wirtschaftsguts gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG, sondern nach einer gesonderten Bemessungsgrundlage. Zu deren Bestimmung wird der Einlagewert nach § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG gekürzt, wenn der Einlagewert über den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts liegt.

Der Gesetzgeber hat die Vorschrift des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG eingeführt, um „eine doppelte Abschreibung“ zu vermeiden. Zuvor konnte der Steuerpflichtige bei Wirtschaftsgütern, die vor ihrer Einlage im Rahmen der Überschusseinkünften teilweise oder vollständig abgesetzt worden sind, weitere Absetzungen beanspruchen. Dieser „ungerechtfertigte Steuervorteil“ soll durch § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG unterbunden werden, indem die bisherigen Absetzungen bei der Bemessung des Absetzungspotenzials nach Einlage berücksichtigt werden und dadurch eine erneute Inanspruchnahme ausgeschlossen werden soll.

Im Schrifttum ist die Regelung des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG auf Kritik gestoßen. Demnach führe die Rechtsnorm nicht zu einer vollständigen Unterbindung „doppelter Abschreibungen“, sondern ermögliche weiterhin Steuergestaltungen, bei denen der Steuerpflichtige nicht gerechtfertigte Absetzungen beanspruchen könne. Hiernach knüpft die vorliegende Arbeit an. Sie rechtfertigt sich dadurch, dass ein Reformentwurf trotz der Kritik bislang ausgeblieben ist.

Die Untersuchung beschäftigt sich zunächst mit dem Anwendungsbereich von § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG. Hierbei stellt sie fest, dass neben der Einlage weitere Übertragungsvorgänge eine Aufstockung der Bemessungsgrundlage erlauben. Hinsichtlich der Rechtsfolgen der Vorschrift wird der Befund der Literatur geteilt, dass die Beschränkung der weiteren Absetzungsbeträge nach § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG nicht zu einer Fortsetzung der bisherigen Absetzungsreihe führt. Dadurch kann die Bemessungsgrundlage mithilfe der Einlage weiterhin aufgestockt werden. Zudem führt das Auseinanderfallen von Einlagebewertung und Bemessungsgrundlage nach Ablauf der Absetzungsdauer zu einem Sockelbetrag, der sich bei Ausscheiden des Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen erfolgswirksam auswirkt, sodass insgesamt Betriebsausgaben in Höhe des ungekürzten Einlagewerts berücksichtigt werden.

Zur Entwicklung eines Reformvorschlags behandelt die Untersuchung die verfassungsrechtlichen Anforderungen, die an die Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage gestellt werden. Hierbei schränken das Leistungsfähigkeitsprinzip und das objektive Nettoprinzip die Aufstockung der Bemessungsgrundlage ohne zusätzliche Aufwendungen ein. Beide Grundsätze fordern eine Ausweitung der Regelung des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG auf weitere Übertragungsvorgänge. Die Untersuchung leitet aus der Funktion der Absetzung für Abnutzung und dem Aufwendungsbegriff ab, dass nur tatsächliche Ausgaben den Abzug von Absetzungsbeträgen als Betriebsausgaben rechtfertigen. Das Folgerichtigkeitsgebot lässt abweichend hiervon eine Aufstockung der Bemessungsgrundlage zu, wenn die stillen Reserven des Wirtschaftsguts im Rahmen der Übertragung aufgedeckt und besteuert werden. Eine solche Besteuerung ist nicht für den Einlagevorgang vorgesehen, wohl aber bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten. Dass bei dem Ausscheiden nicht absetzbarer Wirtschaftsgüter ein Betriebsausgabenabzug in Höhe des ungekürzten Einlagewerts zulässig ist, lässt die Aufstockung der Bemessungsgrundlage um Wertsteigerungen im Privatvermögen folgerichtig erscheinen. Die erfolgswirksame Ausbuchung des Sockelbetrags, die zu weiteren Betriebsausgaben des Steuerpflichtigen führt, ist hingegen nicht geboten. Sie führt dazu, dass der unerwünschte Steuervorteil fortbesteht, wenn auch nicht als „doppelte Abschreibungen“.

Die Arbeit schlägt als Reformentwurf eine Besteuerung der Einlage vor. Die Aufstockung der Bemessungsgrundlage wird nach den Steuerprinzipien durch Aufwendungen des Steuerpflichtigen oder die Besteuerung der stillen Reserven gerechtfertigt. Eine Besteuerung in Höhe des bisherigen Kürzungsbetrags nach § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG ermöglicht, dass die weiteren Absetzungsbeträge vom ungekürzten Einlagewert bemessen werden können. Die Besteuerung ist dabei ohne Realisation zulässig, weil die Steuerlast der Höhe der Absetzungsbeträge entspricht, die im Rahmen der Überschusseinkünfte beansprucht wurden, obwohl der tatsächliche Wertverlust bis zur Einlage geringer ausgefallen ist. Durch den Reformvorschlag werden unerwünschte Steuervorteile durch die Einlage des Wirtschaftsguts unterbunden.

Es verbleiben jedoch Gestaltungen, bei denen der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut einbringt oder veräußert und die Bemessungsgrundlage der weiteren Absetzungsbeträge durch die Behandlung der Vorgänge als Tausch aufstocken kann. Das Folgerichtigkeitsprinzip verlangt in diesen Fällen, dass auch nach Ablauf der Zehnjahresfrist für die Steuerbarkeit privater Veräußerungsgeschäfte eine Aufstockung der Bemessungsgrundlage erfolgen kann. Wenn der Gesetzgeber diese Gestaltungen unterbinden möchte, kann er dies nicht durch eine Sondervorschrift erreichen. Eine Lösung kann nur durch eine erweiterte Besteuerung von Wertgewinnen im Privatvermögen oder die Einschränkung von Möglichkeiten zur Bildung stiller Reserven erfolgen. Als weitergehende Überlegungen diskutiert die Arbeit daher eine Reform des Dualismus der Einkunftsermittlung und die realitätsgerechte Bemessung der Absetzungsbeträge unter Abschaffung von Fördertatbeständen. Im Ergebnis zeigt die Untersuchung, dass für die Unterbindung unerwünschter Steuervorteilen nicht die Schaffung von weiteren Sondervorschriften, sondern die Vereinfachung des Steuerrechts unter Berücksichtigung der Besteuerungsprinzipien zielführend ist.

Im Einzelnen gliedert sich die Arbeit in vier Teile:

#### **A. Unterbindung systemwidriger Steuervorteile durch § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG?**

Der erste Teil der Arbeit beschäftigt sich mit der Behandlung von „doppelten Abschreibungen“ als Problem der Steuergerechtigkeit. Einleitend stellt die Untersuchung fest, dass der Gesetzgeber durch den allgemeinen Gleichheitssatz verpflichtet ist, eine gleichmäßige Besteuerung anhand der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen sicherzustellen und systemwidrige Steuervorteile zu unterbinden.

Durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 hat der Gesetzgeber die Regelung des § 7 Abs. 1 Satz 4 (nun: Satz 5) EStG und damit eine Sondervorschrift zur Bemessung der Absetzung für Abnutzung erlassen, die das Problem der „doppelten Abschreibungen“ lösen soll. Diese Gestaltungsmöglichkeit bestand zuvor darin, dass der Steuerpflichtige einen Steuervorteil dadurch erzielen konnte, dass er abnutzbare Wirtschaftsgüter nach einer Verwendung im Bereich der Überschusseinkünfte in sein Betriebsvermögen überführt hat. Die Bewertung mit dem höheren Teilwert nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG hat dabei die Geltendmachung zusätzlicher Absetzungsbeträge ermöglicht, ohne dass der Steuerpflichtige für die Wirtschaftsgüter weitere Aufwendungen oder eine zusätzliche Steuerlast tragen musste.

Die Regelung des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG schränkt die Aufstockung der Absetzungssumme ein, indem die Norm für die Absetzung für Abnutzung eine gesonderte Bemessungsgrundlage bestimmt. Die Untersuchung beschreibt in ihrem ersten Teil die Wirkung der Rechtsnorm und weist auf die bestehende Kritik im Schrifttum hin. Hiernach könne die Vorschrift ihren Zweck nur teilweise erreichen, weil ihr Anwendungsbereich und ihre Rechtsfolgen nicht umfangreich genug seien. Trotz einer Anpassung der Rechtsnorm durch das Jahressteuergesetz 2010 wird die Regelung weiterhin als unzureichend kritisiert, um das Problem der „doppelten Abschreibungen“ umfassend zu lösen. Obwohl der Steuervorteil in der Gestaltungspraxis regelmäßig genutzt wird, ist ein Reformvorschlag in der bisherigen Diskussion ausgeblieben.

Diesem Ziel nähert sich die Arbeit, indem sie zunächst eine ausführliche Darstellung von § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG vornimmt (dazu B.), bevor sie die rechtlichen Anforderungen an die Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage der Absetzung für Abnutzung diskutiert (dazu C.) und hierauf aufbauend einen Lösungsvorschlag unterbreitet, der die Vornahme „doppelter Abschreibungen“ umfangreicher als die bisherige Regelung unterbindet (dazu D.).

#### **B. Begrenzung der Absetzung für Abnutzung nach § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG**

Der zweite Teil der Arbeit stellt die Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG dar und geht dabei auf bestehende Auslegungsfragen ein. Hierzu wird die Vorschrift zuerst in das System der Absetzung für Abnutzung eingeordnet. Die Regelung schafft eine gesonderte Bemessungsgrundlage für die Bestimmung der weiteren Absetzungsbeträge. Dabei knüpft der Tatbestand von § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG an die Einlage eines Wirtschaftsguts aus dem Privatvermögen an. Während für die Bilanzierung des Wirtschaftsguts im Betriebsvermögen weiterhin der Einlagewert gilt, schafft die Vorschrift eine hiervon abweichende Bemessungsregelung, die den Wertansatz kürzt und allein für die Bestimmung der Absetzung für Abnutzung und der weiteren Abschreibungsformen maßgeblich ist.

## **I. Überblick über die Regelungsbereiche und Anwendungsfälle der Vorschrift**

Im Hinblick auf ihren Zweck nimmt die Regelung eine Kürzung der Bemessungsgrundlage vor, wenn der Teilwert des Wirtschaftsguts im Einlagezeitpunkt über den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegt. Nur in diesem Fall ist eine Aufstockung der Bemessungsgrundlage und die Vornahme „doppelter Abschreibungen“ möglich. Die Regelung erfasst alle Einlagevorgänge nach dem 31. Dezember 1998, obwohl das Gesetz erst am 24. März 1999 im Bundesgesetzblatt verkündet worden ist. Die Arbeit diskutiert in diesem Zusammenhang die Voraussetzungen für die Zulässigkeit der rückwirkenden Gesetzgebung, wobei die tatbestandliche Rückanknüpfung der Vorschrift verfassungsrechtlich zulässig ist.

## **II. Tatbestandliche Voraussetzungen von § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG**

Die Regelung des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG setzt voraus, dass das Wirtschaftsgut vor seiner Einlage zur Erzielung von Überschusseinkünften genutzt wurde. Nicht anwendbar ist die Rechtsnorm daher bei einer vorangehenden Nutzung in der außerbilanziellen Sphäre, z. B. im Rahmen der Liebhaberei. Bislang nicht abschließend geklärt ist, ob dem Steuerpflichtigen die Verwendung durch den Einzelrechtsvorgänger bei einer unentgeltlichen Übertragung des Wirtschaftsguts zuzurechnen ist. Für die Gesamtrechtsnachfolge wird eine entsprechende Zurechnung aus § 45 Satz 1 AO abgeleitet. Obwohl eine ausdrückliche Anordnung für die Einzelrechtsnachfolge fehlt, lässt sich die Zurechnung mit dem Wortlaut der Regelung vereinbaren und entspricht dem Rechtsgedanken von § 11d EStDV. Hiernach tritt der Einzelrechtsnachfolger im Rahmen der Absetzung für Abnutzung in die Rechtsposition des Rechtsvorgängers ein. Diese Auslegung entspricht auch dem gesetzgeberischen Willen, weil sie Gestaltungen zur Umgehung von § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG verhindert.

Daneben setzt sich die Untersuchung mit den Tatbestandsmerkmalen der Einlage auseinander. Der Gesetzeswortlaut des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG knüpft an den Einlagebegriff des § 4 Abs. 1 Satz 8 EStG an. Die Einlage ist ein Widmungsvorgang, bei dem der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut in ein Betriebsvermögen überführt. Wegen der erforderlichen Vornutzung zur Erzielung von Überschusseinkünften fallen nur Einlagen aus dem Privatvermögen, nicht aber aus einem anderen Betriebsvermögen in den Anwendungsbereich von § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG. Neben der Einlage in das Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen sind die unentgeltliche Überführung des Wirtschaftsguts in das Sonderbetriebsvermögen oder das Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft oder Körperschaft vom Einlagebegriff umfasst.

Nicht erfasst werden hingegen die Übertragung des Wirtschaftsguts an eine vermögensverwaltende Personengesellschaft und die Fälle, in denen der Steuerpflichtige als Gegenleistung für die Übertragung neue Gesellschafterrechte der Mitunternehmerschaft oder Körperschaft erhält. Wegen der Begriffswahl des Gesetzgebers kann der Anwendungsbereich von § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG nicht durch Analogiebildung erweitert werden. Die Regelung erfasst somit nicht sämtliche Übertragungen aus dem Privatvermögen in ein Betriebsvermögen.

## **III. Begrenzung der weiteren Absetzungsbeträge als Rechtsfolge der Vorschrift**

Auf Rechtsfolgenrechtsseite beschränkt die Vorschrift die Bemessungsgrundlage der Absetzung für Abnutzung und der weiteren Abschreibungsformen. Die Regelung greift auf den Einlagewert zurück. Bei Einlagen, die später als drei Jahre nach Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts erfolgen, ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 1 EStG der Einlagewert der

Teilwert, also der „Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt“ (§ 6 Abs. 1 Satz 3 EStG).

Die Bemessungsgrundlage des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG berechnet sich vom Einlagewert aus. Der Umfang der Kürzungen richtet sich nach dem Verhältnis des Teilwerts zu den ursprünglichen und fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Hieraus ergeben sich insgesamt vier Kategorien, die in der Arbeit anhand von Fallbeispielen dargestellt werden.

Kategorie 1: Wenn der Teilwert im Einlagezeitpunkt höher als die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist, mindert die Bemessungsgrundlage des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG den Einlagewert „um die Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung, Sonderabschreibungen oder erhöhte Absetzungen, die bis zum Zeitpunkt der Einlage vorgenommen worden sind“.

Kategorie 2: Bei einem Teilwert, der niedriger als die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, aber höher als die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist, bemessen sich die weiteren Absetzungen im Betriebsvermögen nicht nach dem Teilwert, sondern nach den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, also den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich der vor der Einlage der Wirtschaftsguts beanspruchten Absetzungsbeträge.

Kategorie 3: Falls der Teilwert niedriger als die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist, kommt es nach § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG zu keiner Kürzung, sondern die weitere Absetzung richtet sich nach dem Teilwert des Wirtschaftsguts im Einlagezeitpunkt.

Kategorie 4: Ebenso ist keine Kürzung der Bemessungsgrundlage nach § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG erforderlich, wenn das Wirtschaftsgut im Einlagezeitpunkt nicht mit dem Teilwert, sondern mit seinen fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 Buchst. a, Satz 2 EStG anzusetzen ist.

Dies ist der Fall, wenn das Wirtschaftsgut innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung oder Herstellung eingelegt worden ist. Diese Bewertung, die missbräuchliche Gestaltungen durch die vorübergehende Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Privatvermögen verhindern soll, beinhaltet bereits eine Kürzung um die bisherigen Absetzungsbeträge (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 EStG). Deshalb ist keine weitere Beschränkung der Bemessungsgrundlage erforderlich.

Bei einer Begrenzung der Bemessungsgrundlage durch § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG erfasst die Kürzung neben den Beträgen der Absetzung für Abnutzung auch die Absetzung für Substanzverringerung, die Sonderabschreibungen und die erhöhten Absetzungen. Für die Bemessungsgrundlage des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG haben die Sonderabschreibungen und die erhöhten Absetzungen eine besondere Bedeutung. Unter den Begriff der Sonderabschreibungen fallen die Sonderabschreibungen für Wirtschaftsgüter in den neuen Bundesländern und Berlin nach § 4 FördG. Sonderabschreibungen können neben der Absetzung für Abnutzung beansprucht werden. Zu den erhöhten Absetzungen gehören die Förderabsetzungen für Gebäude in Sanierungsgebieten (§ 7h EStG), für denkmalgeschützte Gebäude (§ 7i EStG) sowie die teils ausgelaufenen Förderungen zur Schaffung von Wohnraum (§§ 7b, 7c, 7k EStG) und die ehemaligen Förderabsetzungen für Berlin (§§ 14a–15 BerlinFG).

Den Fördertatbeständen ist gemeinsam, dass sie eine deutlich schnellere Absetzung des Wirtschaftsguts ermöglichen. In der Praxis waren bei den Gestaltungen, die zur Schaffung von § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG geführt haben, vor allem Fälle unter Einbezug von Gebäuden anzutreffen.

Während die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Gebäuden im Rahmen der Absetzung für Abnutzung bei den Überschusseinkünften regelmäßig erst nach 50 Jahren vollständig steuerlich berücksichtigt werden (vgl. § 7 Abs. 4 Satz 2 Buchst. b EStG), konnten Gebäude in den neuen Bundesländern und Berlin nach § 4 Abs. 2 Satz 1 FördG innerhalb von 25 Jahren abgesetzt werden. Bei Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen kann der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut regelmäßig über den Absetzungszeitraum hinaus zur Erzielung von Einkünften nutzen. Der Wegfall von Werbungskosten nach Ablauf der Absetzungsdauer führt zu einer höheren Steuerlast, die den Betroffenen zu Gestaltungen bewegen kann.

Nicht ausdrücklich von den Rechtsfolgen des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG erfasst ist die Bewertungsfreiheit geringwertiger Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 2 EStG. Hiernach können die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts im Jahr der Anschaffung oder Herstellung in voller Höhe einkunfts mindernd geltend gemacht werden, wenn diese den Betrag von 800 Euro abzüglich Vorsteuer nicht übersteigt. Aufgrund der Verweisung in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 Satz 2 EStG gilt dies auch im Rahmen der Überschusseinkünfte. Zwar spricht die Auflistung der Abschreibungsarten in § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG gegen einen Einbezug der Sofortabschreibung. Jedoch wird die Regelung allgemein als Sondervorschrift der Absetzung für Abnutzung verstanden. Schließlich widerspräche es auch dem Regelungszweck von § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG, dass vollständig steuerlich berücksichtigte Wirtschaftsgüter durch die Aufstockung auf den Teilwert erneut den Absetzungsregeln unterworfen werden.

Die Begrenzung der weiteren Absetzungsbeträge schränkt die Aufstockung der Bemessungsgrundlage ein, die vom Gesetzgeber als „ungerechtfertigter Steuervorteil“ bezeichnet worden ist. Es kommt jedoch nicht zu einer Fortführung der bisherigen Absetzungsreihe. Vielmehr werden die Wertveränderungen des Wirtschaftsguts während seiner Zugehörigkeit zum Privatvermögen bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage berücksichtigt. Dies führt dazu, dass Wertsteigerungen im Privatvermögen zu neuen Absetzungsbeträgen führen können, auch wenn sie im Rahmen der Überschusseinkünfte grundsätzlich steuerlich unbeachtlich sind. Im Gegensatz dazu haben Wertverluste im Privatvermögen, die über die Absetzungssumme hinausgehen, den Verlust von Absetzungspotenzial zur Folge, weil sich die weiteren Absetzungen nach Einlage des Wirtschaftsguts vom niedrigeren Teilwert bemessen.

Das Auseinanderfallen des Einlagewerts nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG und der Bemessungsgrundlage des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG führt dazu, dass das Wirtschaftsgut im Fall von Wertveränderungen im Privatvermögen, die zu einem Einlagewert oberhalb der fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten führen, nicht vollständig abgesetzt werden kann, sondern nach Ablauf der Absetzungsdauer mit einem Restbuchwert in der Bilanz verbleibt. Dieser Sockelbetrag wirkt sich gewinnmindernd aus, wenn das Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ausscheidet. Aus diesem Grund wird trotz der Begrenzung der Bemessungsgrundlage insgesamt der gesamte Einlagewert einkunfts mindernd berücksichtigt.

#### **IV. Diskussion von Gestaltungen zur Umgehung der Vorschrift in der Literatur**

In der Literatur finden sich zahlreiche Vorschläge zur Umgehung von § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG. Dazu zählen Gestaltungen, bei denen das Wirtschaftsgut gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine Mitunternehmerschaft oder Körperschaft eingebracht werden, sowie die Schenkung oder Veräußerung des Wirtschaftsguts an nahestehende Personen. Hierbei kommt

es wegen der Entgeltlichkeit der Vorgänge zu keiner Kürzung der Bemessungsgrundlage. Gleichwohl ist eine Aufstockung der Bemessungsgrundlage bei der aufnehmenden Gesellschaft oder dem Erwerber möglich, wobei die Übertragung nach Ablauf der Zehnjahresfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Nr. 2 Satz 4 EStG keine Besteuerung auslöst. Die Gestaltungsvorschläge unterfallen dabei nicht der Missbrauchsvermeidungsvorschrift des § 42 AO, weil zivilrechtliche Übertragungen grundsätzlich steuerlich anerkannt werden. Trotz der erforderlichen Übereignung und möglichen Nachteilen bei der Grunderwerbsteuer lässt sich mithilfe der Gestaltungen regelmäßig ein Steuervorteil erzielen, der bei der Einlage durch § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG missbilligt wird. Dies wirft die Frage auf, ob der Anwendungsbereich der Norm zu eng bemessen ist, um das Problem der „doppelten Abschreibungen“ umfassend zu lösen.

## **V. Schlussfolgerungen aus den bisherigen Ergebnissen der Untersuchung**

Der zweite Teil der Untersuchung kommt zu dem Ergebnis, dass die Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen von § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG keine umfassende Beschränkung der Bemessungsgrundlage der Absetzung für Abnutzung beinhalten. Für die weitere Untersuchung ist von besonderer Bedeutung, dass die Regelung nicht alle Übertragungen in ein Betriebsvermögen erfasst, die steuerfreien Wertsteigerungen im Privatvermögen nach der Einlage den Absetzungsvorschriften unterliegen und die Ausbuchung des Sockelbetrags nach Ablauf der Absetzungsdauer zu einer Gewinnminderung in Höhe der vorherigen Kürzungen führt.

## **C. Anforderungen für die rechtliche Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage**

Ausgehend von den bisherigen Ergebnissen widmet sich die Arbeit in ihrem dritten Teil den verfassungsrechtlichen Vorgaben für die Bemessung der Absetzungsbeträge. Der Gesetzgeber ist bei der Ausgestaltung der Steuergesetze nicht frei. Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz und den Freiheitsgrundrechten ergeben sich Anforderungen, die auch bei der Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage der Absetzung für Abnutzung zu beachten sind. Hierunter fallen das Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, das objektive Nettoprinzip und das Folgerichtigkeitsgebot. Die Untersuchung zieht die drei Besteuerungsprinzipien heran, um das Problem der „doppelten Abschreibungen“ und mögliche Reformgedanken zu diskutieren.

## **I. Ausrichtung aller Steuergesetze nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit**

Das Leistungsfähigkeitsprinzip gebietet, dass sich die Steuerlast nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen richtet. Hierfür hat der Gesetzgeber die einzelnen Steuergesetze so auszugestalten, dass der Steuergegenstand geeignete Indikatoren zur Bestimmung der Leistungsfähigkeit enthält. Bei der Einkommensteuer geschieht dies durch die Ermittlung des Einkommens gemäß § 2 EStG. Hierbei wirken sich die Absetzungsbeträge als Betriebsausgaben oder Werbungskosten mindernd auf die jeweiligen Einkünfte aus.

Die Absetzung für Abnutzung soll als Funktion entweder die periodengerechte Erfassung von Aufwendungen oder die Erfassung von Wertverlusten des Wirtschaftsguts zugrunde liegen. Die Frage ist entscheidend für die Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage. Während die Aufwandsverteilungsthese einer Aufstockung des Absetzungspotenzials ohne weitere Aufwendungen des Steuerpflichtigen entgegensteht, ließen sich weitere Absetzungen nach der Wertverzehrthese dadurch rechtfertigen, dass bei Wertsteigerungen des Wirtschaftsguts vor der Einlage höhere Wertverluste im Betriebsvermögen eintreten können.

Im Ergebnis sprechen die besseren Argumente dafür, dass die Absetzungsvorschriften der Aufwandsverteilung dienen. Hierfür lässt sich zunächst der Wortlaut von § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG



heranziehen, der auf die gleichmäßige Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten verweist. Auch setzen die Absetzungsnormen keinen Wertverzehr voraus, sondern lediglich die zeitlich begrenzte Nutzungsmöglichkeit des Wirtschaftsguts. Unter dem Gesichtspunkt der Leistungsfähigkeit steht bei der Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern zwar der Bilanzposten dem Abfluss von Geldmitteln gegenüber. Allerdings steht der Bilanzansatz dem Steuerpflichtigen nicht vor der Realisation zur freien Verfügung.

Folgt man der Aufwandsverteilungsthese, muss sich die Bemessungsgrundlage nach den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Steuerpflichtigen richten. Wenn Absetzungsbeträge über die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten hinausgehen, bedarf dies demnach einer besonderen Rechtfertigung.

Die Aufwandsverteilungsthese erfordert den vorangehenden Abfluss wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit. Hiernach wäre eine Kürzung der Bemessungsgrundlage auch bei der Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erforderlich. Denn während für den Gesellschafter die Übertragung des Wirtschaftsguts tauschähnlich ist, trägt die aufnehmende Gesellschaft durch die Einräumung neuer Gesellschaftsrechte keine eigenen Aufwendungen. Sie gibt kein eigenes Wirtschaftsgut her, sodass bei ihr keine Leistungsfähigkeit abfließt. Das Leistungsfähigkeitsprinzip erfordert deshalb auch bei Einbringung von Wirtschaftsgütern eine Fortsetzung der ursprünglichen Absetzungsreihe im Betriebsvermögen der Gesellschaft.

## **II. Objektives Nettoprinzip als Maßstab der Bestimmung von Betriebsausgaben**

Hieran anknüpfend geht die Untersuchung auf das objektive Nettoprinzip ein. Nach diesem sind Erwerbsaufwendungen des Steuerpflichtigen bei den Einkünften in Abzug zu bringen. Daraus folgt im Umkehrschluss, dass nur die Aufwendungen einkunftsmindernd zu erfassen sind, die ihre Veranlassung in der Erzielung von Einkünften haben.

Das objektive Nettoprinzip wird für die Gewinneinkünfte durch den Betriebsausgabenbegriff des § 4 Abs. 4 EStG konkretisiert. Die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind, mindern die Höhe der Einkünfte. Teilweise werden Aufwendungen als Oberbegriff für tatsächliche Ausgaben und betrieblichen Aufwand verstanden, wobei betrieblicher Aufwand den erfolgswirksamen Wertverzehr des Wirtschaftsguts meint. Dagegen sollen nach einer anderen Auffassung nur tatsächliche Ausgaben unter den Begriff der Aufwendungen fallen.

Die zuletzt genannte Ansicht erscheint vorzugswürdig, weil sie rein bilanzielle Effekte nicht tatsächlichen Ausgaben gleichstellt. Die Begriffsbestimmung ist mit der Frage verbunden, ob Anschaffungs- und Herstellungskosten bereits Betriebsausgaben sind oder aber erst die Absetzungsbeträge. Dieser Meinungsstreit wirkt er sich bei der Bemessungsgrundlage des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG aus, weil nur der betriebliche Aufwand die Vornahme von Absetzungen über die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten hinaus rechtfertigen kann. Während der Wortlaut der Aufwendungen einer Berücksichtigung von betrieblichem Aufwand ohne vorangehende Ausgaben entgegensteht, lassen sich im Hinblick auf die systematische Auslegung für beide Auffassungen gesetzliche Stützen finden. Schlussendlich erlaubt aber nur ein Begriffsverständnis, das tatsächliche Ausgaben für den Betriebsausgabenabzug verlangt, eine gleichmäßige Besteuerung, weil nur der tatsächliche Abfluss von Wirtschaftsgütern ein belastbarer Anknüpfungspunkt für die Nettobesteuerung ist.

Folglich ließen sich „doppelte Abschreibungen“ bereits durch die Auslegung unterbinden, dass der Betriebsausgabenabzug auf die tatsächlichen Ausgaben und damit der Höhe nach auf die

ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten beschränkt ist. Ein solches Abzugsverbot hätte zur Folge, dass Absetzungsbeträge nicht mehr steuerlich berücksichtigt werden, wenn ihnen keine Ausgaben zugrunde liegen. Der Sockelbetrag wäre hiernach ebenfalls nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig und daher bei der Gewinnermittlung außerbilanziell hinzuzurechnen. Allerdings steht die Spezialregelung des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG der umfassenderen Kürzung durch die Auslegung von § 4 Abs. 4 entgegen.

Das objektive Nettoprinzip kann auch für die Frage herangezogen werden, ob die Beschränkung der weiteren Absetzungsbeträge auf andere Übertragungsvorgänge als die Einlage ausgeweitet werden soll. Beim Drittaufwand wird das objektive Nettoprinzip so verstanden, dass bei der unentgeltlichen Übertragung des Wirtschaftsguts auch dessen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugewendet werden. Eine Aufstockung der Bemessungsgrundlage bei der Einbringung läuft diesem Rechtsgedanken zuwider, weil mangels eigener Aufwendungen der Gesellschaft hiernach eine Fortsetzung der bisherigen Absetzungsreihe erforderlich wäre.

### **III. Anforderungen des Folgerichtigkeitsprinzips an die Bemessungsgrundlage**

Schließlich stellt das Folgerichtigkeitsgebot weitere Anforderungen an die Bemessung der Absetzungsbeträge. Das Gebot der Folgerichtigkeit fordert, dass der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung von Gesetzen eine einmal getroffene Grundentscheidung schlüssig umsetzt. Bei der Ausgestaltung von Steuergesetzen ist der Gesetzgeber dem Gebot der Folgerichtigkeit wegen der Eingriffsqualität der Besteuerung besonders verpflichtet.

Gleichwohl kann der Gesetzgeber mehrere Leitgedanken in einer Teilrechtsordnung verfolgen. Die Folgerichtigkeit der weiteren Absetzungsbeträge nach Einlage lässt sich daher zum einen anhand der Bemessungsgrundlagen der übrigen Übertragungsvorgänge feststellen, zum anderen aber auch an der Umsetzung der Einlagefunktion durch § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG.

Die Arbeit diskutiert zunächst die Bemessung der Absetzungsbeträge nach Entnahme, Umwidmung, Schenkung, Tausch und Einbringung sowie der Einlage aus einem anderen Betriebsvermögen. Hierbei wird entweder die bisherige Absetzungsreihe fortgesetzt oder die weiteren Absetzungen nach den weiteren Aufwendungen oder dem Hilfswert bemessen, der bei der Übertragung für die Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven maßgeblich ist.

Die Einlage führt mit Ausnahme von § 23 Abs. 1 Satz 5 EStG nicht zu einer Aufdeckung und Besteuerung stiller Reserven. Die Aufstockung der Bemessungsgrundlage setzt daher die Grundentscheidung, wonach die Erhöhung des Absetzungspotenzials weitere Aufwendungen oder eine Besteuerung erfordert, nicht folgerichtig um. Insofern verlangen die Aufstockung und die erfolgswirksame Ausbuchung des Sockelbetrags eine besondere Rechtfertigung.

Hingegen ist die Aufstockung bei Einbringungsvorgängen folgerichtig, weil die Einbringung als tauschähnlicher Vorgang den Bestimmungsvorschriften der §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 EStG unterliegt. Dies gilt auch dann, wenn die Einbringung nach Ablauf der Zehnjahresfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Nr. 2 Satz 4 EStG nicht steuerbar ist. Dafür spricht die Parallelwertung bei der Entnahme, wonach die Aufstockung ebenfalls zulässig ist, wenn der Gesetzgeber eine Steuerbefreiung für den Entnahmegewinn vorgesehen hat. Dies hat folgerichtig auch für die vom Gesetzgeber vorgesehene Begünstigung privater Veräußerungsgewinne zu gelten.

Aufgrund der unterschiedlichen Ausrichtung führt das Folgerichtigkeitsgebot zu Anforderungen, die von den Vorgaben des Leistungsfähigkeitsprinzips und des objektiven Nettoprinzips abweichen. Als Grundsätze sind die Besteuerungsprinzipien jedoch nicht auf eine umfassende

Umsetzung ausgelegt. Vielmehr hat der Gesetzgeber einen Ausgleich zwischen widerstreitenden Prinzipien zu finden. Hierbei sind grundsätzlich mehrere Lösungsmöglichkeiten zulässig.

Die Arbeit diskutiert die Folgerichtigkeit von § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG sodann unter dem Gesichtspunkt der folgerichtigen Umsetzung der Einlagefunktion. Vor der Einlage aus dem Privatvermögen unterliegt das Wirtschaftsgut den Ermittlungsvorschriften der Überschusseinkünfte, während es nach der Einlage in den Betriebsvermögensvergleich der Gewinneinkünfte einbezogen wird. Weil sich die beiden Arten der Einkunftsermittlung hinsichtlich der Besteuerung von Wertveränderungen des Wirtschaftsguts unterscheiden, hat zur Abgrenzung eine Bewertung des Wirtschaftsguts im Zeitpunkt der Einlage zu erfolgen.

Die Fortführung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten kann diese Abgrenzung nicht erreichen, weil sich durch die fehlende Neubewertung mögliche Wertsteigerungen im Privatvermögen bei Ausscheiden des Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen gewinnerhöhend auswirken würden. Da die Funktionen der Einlagebewertung und der Absetzung für Abnutzung nicht gleichlaufend sind, ist es damit sachgerecht, dass die Bemessungsgrundlage des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG regelmäßig von der Einlagebewertung des Wirtschaftsguts abweicht.

Für die Folgerichtigkeit ist schließlich auch von Bedeutung, wie nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter behandelt werden. Bei der Einlage sind nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter grundsätzlich ebenfalls mit dem Teilwert anzusetzen. Bei einem späteren Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen kommt es zu Betriebsausgaben in Höhe des ungekürzten Teilwerts. Dadurch werden Wertsteigerungen im Privatvermögen gewinnmindernd berücksichtigt. Um eine Gleichbehandlung mit nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern zu erreichen, wäre es demnach folgerichtig, auch bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern eine Aufstockung der Bemessungsgrundlage in Höhe der vor Einlage entstandenen Wertsteigerungen zuzulassen.

Im Ergebnis ist die verbleibende Aufstockungsmöglichkeit bei § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG damit folgerichtig im Hinblick auf die Gleichbehandlung mit nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern, auch wenn die Regelung den Vorgaben des Leistungsfähigkeitsprinzips und objektiven Nettoprinzips nicht entspricht. Die jeweiligen Anforderungen der Besteuerungsprinzipien lassen sich damit nicht vollständig in Einklang bringen. Folglich kann es keine unter allen Gesichtspunkten systemgerechte Lösung für das Problem der „doppelten Abschreibungen“ geben.

#### **IV. Folgerungen aus den Verfassungsanforderungen für § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG**

Als Ergebnis des dritten Teils der Arbeit ist festzuhalten, dass die fehlende Einbeziehung von Einbringungsvorgängen in den Anwendungsbereich von § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG und die Aufstockung der Bemessungsgrundlage um Wertsteigerungen des Wirtschaftsguts im Privatvermögen durch die folgerichtige Umsetzung der Einlagefunktion gerechtfertigt ist. Nicht im Einklang mit den diskutierten Besteuerungsprinzipien steht die erfolgsneutrale Ausbuchung des Sockelbetrags. Da hierdurch die Kürzungsbeträge des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG bei Ausscheiden des Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen gewinnmindernd berücksichtigt werden, ist die tatsächliche Wirksamkeit von § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG als Vorschrift zur Unterbindung „ungerechtfertigter Steuervorteile“ zweifelhaft. Der vom Gesetzgeber missbilligte Besteuerungsvorteil verlagert sich zwar auf den Zeitpunkt, in dem das Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ausscheidet, die Vorschrift unterbindet jedoch nicht, dass der Steuerpflichtige weitere Betriebsausgaben schaffen kann, für die keine steuerliche Rechtfertigung besteht.

## **D. Reformüberlegungen zur Bemessungsgrundlage des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG**

Im vierten Teil der Arbeit wird ein eigener Lösungsvorschlag für das Problem der „doppelten Abschreibungen“ entwickelt. Die bisherige Regelung kann wegen des Sockelbetrags die Inanspruchnahme systemwidriger Besteuerungsvorteile nur teilweise unterbinden. Dies gilt auch bei einer Bemessung der weiteren Absetzungsbeträge nach den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Die erfolgsneutrale Ausbuchung des Sockelbetrags ist jedoch keine geeignete Lösung, wenn der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut vor Ablauf der Absetzungsdauer aus seinem Betriebsvermögen veräußert. In diesem Fall kann der Sockelbetrag nicht erfolgsneutral ausgebucht werden, ohne dass der Gewinn fehlerhaft ermittelt werden würde.

### **I. Entwicklung eines eigenen Lösungsvorschlags anhand der Steuerprinzipien**

Die Aufstockung der Bemessungsgrundlage kann nach den dargestellten Steuerprinzipien dadurch gerechtfertigt werden, dass der Steuerpflichtige weitere Aufwendungen trägt oder die stillen Reserven besteuert werden. Daher schlägt die Arbeit eine Besteuerung im Einlagezeitpunkt vor. Die Aufdeckung und Besteuerung durch den Teilwert rechtfertigen die ungekürzte Vornahme der weiteren Absetzung für Abnutzung. Hierdurch ist die Regelung des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG nicht mehr erforderlich, um unerwünschte Gestaltungen zu unterbinden.

Die Einlagebesteuerung löst die Problematik des Sockelbetrags, ohne die Abgrenzung der Besteuerungssphäre zu beeinflussen. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass eine Aufstockung der Bemessungsgrundlage nur erfolgen kann, wenn die Absetzungssumme im Privatvermögen über den tatsächlichen Wertverlusten lag. Das Problem der „doppelten Abschreibungen“ hat seine Ursache auch in den Absetzungsbeträgen vor Einlage. Zwar sind die Wertveränderungen im Privatvermögen grundsätzlich steuerlich unbeachtlich. Jedoch umfasst die vorgeschlagene Besteuerung nur den Unterschiedsbetrag zwischen den Absetzungen vor Einlage und dem tatsächlichen Wertverlust. Sie erfasst damit nicht alle Wertveränderungen im Privatvermögen, sondern führt dazu, dass überhöhte Absetzungsbeträge rückgängig gemacht werden, bevor sie durch die Einlagebewertung zu einem endgültigen Steuervorteil führen.

Die Arbeit zeigt sodann, wie eine entsprechende Gesetzreform aussehen könnte. Diese würde aus der Aufhebung von § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG bestehen und der Einfügung eines weiteren Besteuerungstatbestands in § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG. Besteuert würde „die Einlage eines nach einer Verwendung zur Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 bis 7 übertragenen Wirtschaftsguts im Sinne des § 7 Absatz 1 Satz 1 in das Betriebsvermögen“. Der Einlagegewinn wäre nach einer Norm in § 23 Abs. 3 EStG „der Unterschiedsbetrag zwischen dem für den Zeitpunkt der Einlage nach § 6 Absatz 1 Nummer 5 angesetzten Wert einerseits und diesem Wert abzüglich Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung, erhöhter Absetzungen und Sonderabschreibungen, die bis zum Zeitpunkt der Einlage vorgenommen worden sind, höchstens aber den fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten andererseits; Verluste sind weder ausgleichsfähig noch verrechenbar“.

Die Auswirkungen des Vorschlags verdeutlicht die Untersuchung anhand der gebildeten Fallgruppen. Zu einer Besteuerung der Einlage kommt es hierbei nur in der Kategorie 1 und der Kategorie 2. Die Steuerlast richtet sich dabei nach dem Betrag, der ansonsten im Rahmen von § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG die Bemessungsgrundlage der weiteren Absetzungen gemindert hätte.

## **II. Rechtfertigung der Besteuerung bei einer Einlage aus dem Privatvermögen**

Die vorgeschlagene Besteuerung stiller Reserven unterbindet den „ungerechtfertigten Steuervorteil“, ist aber rechtfertigungsbedürftig, weil dem Steuerpflichtigen vor der Realisation keine zusätzliche Leistungsfähigkeit zufließt. Aufgrund der Aufstockung der Bemessungsgrundlage entsteht insgesamt aber keine Mehrbelastung. Die Steuerlast knüpft daran an, dass der Steuerpflichtige Werbungskosten vor Einlage beansprucht wurden, deren Höhe den tatsächlichen Wertverlust des Wirtschaftsguts überstiegen hat. Die Besteuerung der Einlage führt wirtschaftlich zur Aufhebung dieses Steuervorteils. Die Steuerlast rechtfertigt sich damit durch die vorangehenden Werbungskosten und die Aufstockungsmöglichkeit nach Einlage.

## **III. Verbleibende Gestaltungen zur Aufstockung des Absetzungspotenzials**

Da der vorgeschlagene Reformentwurf sich auf die Einlage beschränkt, sind Gestaltungen zur Aufstockung der Bemessungsgrundlage weiterhin möglich, die auf der Einbringung oder der Übertragung an nahestehende Personen beruhen. Der Gestaltungsvorteil entsteht hierbei dadurch, dass nach Ablauf von zehn Jahren nach Anschaffung oder Herstellung keine Besteuerung privater Veräußerungsgewinne stattfindet, sodass die Veräußerung oder Einbringung ohne Steuerlast möglich ist. Das Folgerichtigkeitsgebot fordert in diesen Fällen die Aufstockung der Bemessungsgrundlage, weil sich der Gesetzgeber bewusst für die Nichtbesteuerung privater Veräußerungsgewinne nach Ablauf der Zehnjahresfrist entschieden hat.

## **IV. Weiterführende Ansätze zur Verhinderung „doppelter Abschreibungen“**

Es erscheint zunächst unbefriedigend, dass auch der Reformentwurf keine umfassende Lösung des Problems der „doppelten Abschreibungen“ bietet. Die verbleibenden Umgehungsmöglichkeiten folgen aus einem gesetzlich vorgesehenen Besteuerungsvorteil, auch wenn dieser einer leistungsgerechten Bemessungsgrundlage entgegensteht. Eine Unterbindung würde somit umfangreiche Reformen voraussetzen. In dem Zusammenhang zeigt die Untersuchung weitere Lösungsansätze auf, um die Gestaltungen vollständig zu unterbinden.

Die Aufstockung der Bemessungsgrundlage durch den Einlagewert kann nur dann zu einem Steuervorteil führen, wenn sie nicht mit einer Besteuerung der stillen Reserven einhergeht. Deshalb würde eine Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte ohne Fristen die Möglichkeit „doppelter Abschreibungen“ unterbinden. Hierbei wären die weiteren Absetzungsbeträge stets durch die Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven gerechtfertigt. Gegen eine solche Reform spricht, dass der Dualismus der Einkunftsermittlung ein tradiertes Element der Einkommensteuer ist. Die Begünstigung privater Veräußerungsgeschäfte wird allerdings durch das Leistungsfähigkeitsprinzip geboten. Der Gesetzgeber hat die Unbeachtlichkeit von Wertveränderungen im Privatvermögen in der Vergangenheit durch die Reform der Kapitalertragsteuer und die Verlängerung der Fristen nach § 23 Abs. 1 EStG eingeschränkt. Eine einheitliche Einkunftsermittlung würde das Problem der „doppelten Abschreibungen“ lösen.

Daneben wird die Schaffung von weiterem Absetzungspotenzial dadurch ermöglicht, dass die Absetzungsbeträge vor der Einlage regelmäßig über den tatsächlichen Wertverlust hinausgehen. Dies gilt bereits für die Absetzung für Abnutzung, die bei einer vorsichtig zu schätzenden Nutzungsdauer nicht den tatsächlichen Wertverlust abbildet. Darüber hinaus begünstigen die Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen das Entstehen stiller Reserven. Die Einschränkung dieser Fördertatbestände und die Ausrichtung der Absetzungsdauer an realitätsgerechten Kriterien würde die Aufstockung der Bemessungsgrundlage einschränken.

Es stellt sich die Frage, ob die Fördertatbestände nicht besser durch Subventionen ersetzt werden sollten, weil diese eine leistungsgerechte Einkunftsermittlung nicht verfälschen. Eine realitätsgerechte Bemessung der Absetzungsbeträge würde der gleichmäßigen Besteuerung dienen und schränkt die Ursachen der „doppelten Abschreibungen“ ein.

Schließlich können die verbleibenden Gestaltungsmöglichkeiten nicht durch § 42 Abs. 1 AO ausgeschlossen werden, weil für sie auch außersteuerliche Gründe angeführt werden können. Die Unterbindung systemwidriger Steuervorteile kann allerdings durch die Rechtsprechung erfolgen. Dabei könnten die Finanzgerichte durch Auslegung die Gestaltungen einschränken.

## **V. Ausblick auf eine Unterbindung von Gestaltungen durch die Gesetzgebung**

Die Regelung von § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG zeigt beispielhaft, dass die Komplexität der Steuergesetze zu unerwünschten Gestaltungen führen kann. Dabei entstehen systemwidrige Steuervorteile vor allem dann, wenn Begünstigungen des Gesetzgebers durch den Steuerpflichtigen über den vorgesehenen Vorteil hinaus genutzt werden. Die Schaffung von Sondervorschriften wie § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG reicht zur Unterbindung solcher Gestaltungen nicht immer aus. Die Komplexität begünstigt Umgehungsmöglichkeiten, sodass weitergehende Maßnahmen des Gesetzgebers notwendig sind. Der Inanspruchnahme von „doppelten Abschreibungen“ kann durch eine begrenzte Besteuerung der Einlage eingeschränkt, aber nur durch eine Reform des Dualismus der Einkunftsermittlung oder der Regelungen für die Absetzungsdauer umfassend ausgeschlossen werden. Im Ergebnis ist daher nicht die Schaffung weiterer Sondervorschriften, sondern eine Vereinfachung des Steuerrechts unter Beachtung der Besteuerungsprinzipien erforderlich, um unerwünschte Steuervorteile zu unterbinden.

Am Ende der Untersuchung findet sich eine Zusammenfassung der Thesen (unter E.).

*Die Arbeit erscheint bei Duncker & Humblot (Schriften zum Steuerrecht).*

\*\*\*